

TRATAMIENTO CONTABLE DADO A LOS COSTOS DE FORMACIÓN DE JUGADORES DE FÚTBOL POR PARTE DE LOS CINCO CLUBES DENOMINADOS “LOS GRANDES DEL FÚTBOL ARGENTINO”

Área: Técnica

Tema: 1. Teoría Contable - Subtema: 1.3 Aplicación de cuestiones relacionadas con la medición del patrimonio y determinación de los resultados en actividades especiales: agropecuarias, construcción, minería, forestal y otras.

Mg Raul de Vega. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (UNMDP). Profesor emérito. Antigüedad 46 años.

Esp. Leonardo Barbano. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (UNMDP). Profesor adjunto.

Antigüedad 18 años;

C.P. / L.A. Valeria Gia Levra. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales (UNMDP). Jefe de Trabajos Prácticos,

Antigüedad docente: 10 años;

C.P. / L.A. Marcos Basualdo, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales. (UNMDP) Ayudante Graduado.

Antigüedad 12 años.

*raul.2803@gmail.com, leobarbano@yahoo.com, valedgiailevra@hotmail.com,
basualdomarcos@yahoo.com.ar*

Resumen

Originalmente los clubes contaban con el “Derecho de Retención”, el cual les permitía retener a aquellos deportistas que formaban y registraban en su federación nacional, incluso ante la inexistencia o falta de vigencia de un contrato laboral. Es decir, para que un jugador pudiera ser transferido se necesitaba la aprobación del club que lo había registrado. En caso de no brindar dicha aprobación, podía retener al jugador en su club, por tiempo indeterminado.

Sin embargo, en 1990 el futbolista Jean Marc Bosman, acudió a la justicia a fin de obtener su libertad de acción, ya que luego de haber terminado su contrato en el RFC Lieja de Bélgica, dicho club no autorizaba su pase al Dunkerque de Francia. A partir de la sentencia a favor de Bosman, quedó abolido el derecho de retención de jugadores por parte de los clubes. Al no tener más la potestad de retener deportivamente al jugador, se necesitó crear algún mecanismo de compensación para aquellos clubes formadores que invertían recursos en el desarrollo y la formación de futbolistas, que luego terminaban debutando en la primera de otra institución deportiva. Así, con la libre circulación de los deportistas se crea el “**Derecho Formativo**”. Los costos de formación en que incurren los clubes de fútbol son verdaderos activos intangibles ligados a futuros beneficios, ya sea por la posible participación del jugador en el equipo, o por la compensación económica que recibiría el club en caso de que ese jugador formado debute como profesional en una institución diferente. En este trabajo se analizarán los Estados Contables de cinco importantes clubes de la primera división del fútbol argentino haciendo foco en el tratamiento dado a los costos de formación.

Objetivo Propuesto

Analizar el tratamiento contable dado a los costos de formación de jugadores de fútbol, a través del análisis de los Estados Contables de cinco clubes de primera división del fútbol argentino: Boca Juniors, River Plate, Independiente, Racing Club y San Lorenzo de Almagro.

Conclusiones Alcanzadas

Los costos de formación tienen su origen en el fichaje del jugador en la asociación del fútbol argentino (AFA) y deben ser reconocidos a partir de allí como verdaderos activos intangibles identificados. El fundamento contable es la posibilidad de obtener beneficios futuros y el control de estos por la institución.

En el caso en que el jugador debute en la primera del club formador, será la participación en el equipo lo que estará relacionado con ingresos futuros. Y el control de estos lo tendrá con el contrato de habilitación (primer contrato laboral) que le da al club el privilegio de contar con el jugador en el equipo, así como de

transferirlo en algún momento posterior.

Es importante mencionar también la prioridad de contratación que tiene el club formador ante otros clubes. En el caso que el futbolista no firme como profesional en el club que lo formó, y lo haga con otra entidad, entonces el club formador podrá reclamar una indemnización por formación y el mecanismo de solidaridad cada vez que el jugador firme un nuevo contrato o sea transferido a otro u otros clubes.

Aunque no se puede tener certeza respecto a qué jugadores se convertirán en profesionales, si se puede estimar, en promedio, cuantos lo serán en cada período. Y a su vez, dentro de ese total, cuantos lo harán en la misma institución y cuantos en otra diferente a la que se formaron. Esta profesionalización de los deportistas se da a través de políticas de formación y desarrollo que llevan adelante los clubes y que requiere un sacrificio de recursos. Estos sacrificios no son un gasto, sino una inversión para obtener futuros beneficios. De los clubes analizados en este trabajo, si bien todos reconocen a sus jugadores formados como un activo intangible, no ocurre lo mismo con los costos de formación. San Lorenzo de Almagro e Independiente, no muestran al cierre de ejercicio ninguna cuenta que refleje el valor del proceso formativo y de desarrollo de futbolistas que se realizan año tras año.

Los otros tres clubes (River Plate, Boca Juniors y Racing Club) reconocen a los costos formativos como un recurso valioso en cada cierre de ejercicio. Y para ello, no solo le otorgan valor a sus jugadores propios, sino también a sus políticas de formación, que trascienden en el tiempo independientemente de que jugadores se hayan formado. Para ello dejan dentro de su activo intangible, una cuenta representativa de los recursos destinados a futuras formaciones de deportistas.

Consideramos correcto el reconocimiento de los jugadores propios dentro del activo intangible, pero también a los costos de formación, que harán posible la aparición de nuevos deportistas profesionales.

Palabras clave: Costos de Formación, Activos Intangibles, Derechos Formativos, Derechos de Pase.

SUMARIO

1. Introducción
2. Derecho Formativo. Normativa aplicable.
 - 2.1. Indemnización por formación.
 - 2.2. Mecanismo de solidaridad.
3. Derecho de Pase.
4. El Proceso de Formación de Jugadores. Tratamiento Contable.
5. Conclusión.
6. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN.

Durante años los clubes de fútbol contaron con lo que se denominaba ***“Derecho de Retención”***, el cual les permitía retener a los futbolistas que registraban en la federación nacional, incluso ante la inexistencia o falta de vigencia de un contrato laboral. El club que registraba a un determinado futbolista, adquiría el derecho a recibir una indemnización económica a cambio de aprobar su transferencia a otra institución. En caso de no brindar dicha aprobación, podía retener al jugador por tiempo indeterminado.

Sin embargo, en 1990 el futbolista Jean Marc Bosman, acudió a la justicia a fin de obtener su libertad de acción. A partir de la sentencia a favor de Bosman, quedó abolido el derecho de retención de jugadores por parte de los clubes. Al no tener más los clubes la potestad de retener deportivamente al jugador, se necesitó crear algún mecanismo de compensación para aquellos clubes formadores que invertían recursos en el desarrollo y la formación de futbolistas, que luego terminaban debutando en la primera de otra institución deportiva. Así, con la libre circulación de los deportistas se crea el ***“Derecho Formativo”***.

Los jugadores de fútbol profesionales son el resultado de la conjunción de su talento y capacidad natural en un determinado ambiente deportivo que los desarrolla. Su éxito competitivo dependerá en gran parte del club en el cual se desarrollaron y promovieron sus habilidades. Este proceso formativo requiere de un sacrificio de recursos que el club realiza en pos de este objetivo: transformar en deportistas profesionales a sus jugadores.

En el presente trabajo se analizarán los costos formativos de los jugadores de fútbol, haciendo foco en su correcta medición y registración contable.

Consideramos que la formación no es un mero gasto, sino que es una inversión ya que se encuentra ligada a la posibilidad de obtener beneficios futuros.

2. DERECHO FORMATIVO. NORMATIVA APLICABLE.

A partir del fallo “Bosman”, en el año 2001, la FIFA introduce en su “Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores” (RETJ), los artículos 20: “Indemnización por formación” y 21: “Mecanismo de solidaridad”. Estos instrumentos normativos se crearon con la finalidad de establecer mecanismos de compensación, a ser aplicados en aquellos casos en que los deportistas formados en alguna institución deportiva (generalmente de menor envergadura), luego se profesionalizaban en otra institución de mayor categoría. Con estos instrumentos normativos, se buscó conceder algún tipo de beneficio al club que llevó adelante toda la formación del jugador, pero que con posterioridad no contaba en su plantel, con el deportista profesionalizado. Con esta reforma normativa, se suprime el derecho de retención y aparecen los llamados “derechos formativos”.

2.1 Indemnización por formación

El artículo 20 del Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores (RETJ) de la Fédération Internationale de Football Association (FIFA) establece:

“La indemnización por formación se pagará al club o clubes formadores de un jugador: 1) cuando un jugador firma su primer contrato de profesional y 2) por cada transferencia de un jugador profesional hasta el fin de la temporada en la que cumple 23 años. La obligación de pagar una indemnización por formación surge aunque la transferencia

se efectúe durante o al término del contrato. Las disposiciones sobre la indemnización por formación se establecen en el anexo 4 del presente reglamento”

El anexo 4.1 de dicho reglamento agrega:

“La formación y la educación de un jugador se realizan entre los 12 y los 23 años. Por regla general, la indemnización por formación se pagará hasta la edad de 23 años por la formación efectuada hasta los 21 años de edad, a menos que sea evidente que un jugador ha terminado su proceso de formación antes de cumplir los 21 años. En tal caso, se pagará una indemnización por formación hasta el final de la temporada en la que el jugador cumpla los 23 años, pero el cálculo de la suma de indemnización pagadera se basará en los años comprendidos entre los 12 años y la edad en que el jugador ha concluido efectivamente su formación”.

Es decir que existen dos situaciones que dan derecho a recibir una indemnización por formación:

1. Cuando el jugador firme su primer contrato profesional.
2. Cuando el jugador profesional sea transferido entre clubes de dos asociaciones distintas (durante o a la finalización del contrato).

En ambos casos el derecho se extiende hasta la finalización de la temporada en la cual el deportista cumple los 23 años y por la formación recibida hasta los 21 años (o antes, si se demuestra que su formación concluyó con anterioridad)

La transferencia se debe realizar entre distintas asociaciones ya que de lo contrario se aplica el derecho laboral y no la reglamentación de la FIFA, es decir que solo aplica la indemnización en caso de transferencias internacionales.

Siguiendo los lineamientos de la FIFA, el “Reglamento de compensación por la formación de jugadores jóvenes en el ámbito del fútbol argentino” de la Asociación del Fútbol Argentino (AFA), establece en sus artículos 5 y 6:

“Artículo 5: Serán beneficiarios de la indemnización por formación los clubes directa o indirectamente afiliados a la AFA que hubieran participado efectivamente en la educación y formación de un jugador, entre la temporada en la que cumplió los doce y veintiún años de edad. La indemnización por formación se pagará siempre que el primer contrato profesional se firme antes de que finalice la temporada en la que el jugador cumpla los veintitrés años, por el entrenamiento efectuado hasta la finalización de la temporada en la que cumpla los veintiún años de edad, salvo que un jugador haya terminado su proceso de formación antes de la finalización de la temporada en la que cumpla los veintiún años. En este último caso, el cálculo de la indemnización por formación se llevará a cabo tomando en cuenta los años comprendidos entre los doce años de edad y aquella en la que efectivamente se demuestre que el jugador concluyó su formación. Se entenderá, a los efectos de lo previsto en este reglamento, como contrato profesional a aquel que es registrado como tal ante la Asociación del Fútbol Argentino”.

Artículo 6: Sólo podrán reclamar la indemnización por formación los clubes directa o indirectamente afiliados a la AFA que, al momento en que el jugador firme su primer contrato profesional, se encuentren disputando competencias oficiales en una categoría inferior al club obligado. En caso de que alguna porción del monto correspondiente por derechos de formación no pueda ser reclamado por aplicación de lo dispuesto precedentemente, el mismo quedará a favor del nuevo club”.

De la lectura de estos artículos, se desprende que, si bien la AFA sigue los lineamientos de la normativa FIFA respecto a la indemnización por formación, existe una importante diferencia ya que la primera no contempla el caso de transferencias entre clubes como causal de resarcimiento. Solo habla de la firma del primer contrato profesional para poder reclamarla, y siempre que el club formador se desempeñe oficialmente en una menor categoría que el club al cual le reclama. En tal sentido, clubes de igual categoría no podrían reclamarse unos a otros ningún monto en carácter de indemnización por formación.

Ahora bien, si la transferencia es internacional y se dieran las condiciones que establece el artículo 20 del RETJ de la FIFA, entonces si se abriría la posibilidad de una demanda.

Los montos de la indemnización a abonar al club formador, se determinan teniendo en cuenta los costos de formación que tenga el club con el que se firma el contrato. Estos costos de formación varían dependiendo de la categoría en que el club se desempeñe. A tal efecto la AFA en su artículo 9 divide a los clubes en cuatro catego-

rias y establece en el artículo 10 el monto indemnizatorio por cada una de ellas.

2.2. Mecanismo de solidaridad

El artículo 21 de la RETJ establece el mecanismo de solidaridad para los clubes que contribuyeron en la educación y formación de futbolistas:

“Si un jugador profesional es transferido antes del vencimiento de su contrato, el club o los clubes que contribuyeron a su educación y formación recibirán una parte de la indemnización pagada al club anterior (contribución de solidaridad). Las disposiciones sobre la contribución de solidaridad se establecen en el anexo 5 del presente reglamento”.

Cuando la FIFA aclara que la transferencia sea antes del vencimiento del contrato, quiere decir que el derecho a reclamar la indemnización tendrá lugar siempre que el jugador no se encuentre libre (es decir sin contrato vigente).

El anexo 5 reglamenta la contribución de solidaridad, estableciendo una indemnización del 5 % del valor de la transferencia al club formador. En el caso de que hayan sido más de una las instituciones deportivas que contribuyeron a la transformación del deportista, entonces la FIFA reglamenta la forma de prorratear ese porcentaje en función de los años en que cada una haya participado en el desarrollo y formación del deportista. La etapa formativa está comprendida entre los 12 y 23 años de edad.

El “Reglamento de compensación por la formación de jugadores jóvenes en el ámbito del fútbol argentino” de la Asociación del Fútbol Argentino (AFA), reglamenta el mecanismo de solidaridad en su Artículo 13, de una forma similar a lo planteado por la FIFA, siendo sus principales diferencias las siguientes:

- Ponderación de los primeros años de la formación del futbolista. AFA le da más peso a los primeros años de formación que a los últimos, mientras que la FIFA considera lo inverso. Es decir que en nuestro país, si hubiera más de un club formador, recibirá una mayor compensación aquella institución que formó al deportista a más temprana edad.
- AFA a diferencia de FIFA, dictamina que solo podrá reclamar indemnización el club que al momento de la transferencia del jugador se encuentre disputando competencias oficiales en una categoría inferior al club obligado. No pudiendo reclamarse entre clubes de la misma categoría o uno de categoría superior.

El 4 de noviembre de 2015 se sanciona ley nacional 27.211 la cual reconoce el derecho de formación deportiva a las asociaciones civiles sin fines de lucro y simples asociaciones cuya principal actividad sea la formación, práctica, desarrollo, sostenimiento, organización y representación deportiva en todas sus disciplinas.

Esta ley viene a legislar lo que para la AFA y la FIFA es el llamado mecanismo de solidaridad. Se aplica tanto en los deportes colectivos federados como en los individuales, es decir que el derecho de formación nace con la inscripción federativa del deportista.

Su Artículo 5 establece:

“El Derecho de Formación Deportiva se adquiere cuando el deportista se haya inscripto federativamente a fin de representar a la entidad deportiva en confederaciones, federaciones, asociaciones, ligas o uniones con personería jurídica reconocida”.

El artículo 6 de dicha ley agrega:

“El período de formación deportiva es aquel que se encuentra comprendido entre el año calendario del noveno cumpleaños del deportista y el año calendario del décimo octavo, ambos incluidos”.

Si hay más de una entidad formadora, la compensación se distribuye a prorrata de la siguiente manera: diez por ciento por cada año del noveno cumpleaños del deportista hasta su cumpleaños dieciocho, inclusive. Si en un mismo año calendario hubiera más de una entidad deportiva formadora, el porcentual recibido se distribuye entre ellas en forma proporcional a los meses comprendidos en la formación deportiva de ese año. (Artículo 23 Ley 27.221). La primera diferencia que podemos advertir es respecto al período de formación del jugador, que para la FIFA y

la AFA es de los 12 a los 23 años, mientras que para la ley desde los 9 a los 18 años de edad. Es decir que para poder reclamar la indemnización por formación se tendrá que, por un lado, haber formado al deportista durante el período que dicta el citado artículo de la ley, y por otro lado haberlo federado durante ese tiempo, que en el caso del fútbol será en la AFA. Ahora bien, esta asociación solo permite la inscripción federativa de jugadores del fútbol infantil que cumplan al menos 11 años. (Art 203. "Reglamento Gral." AFA) Es decir que de los 9 a los 11 años no se podrá fichar a ningún jugador y se perderá los derechos formativos en ese plazo temporal.

De acuerdo a la Ley 27.211, la compensación se produce en dos situaciones:

Artículo 7: "La compensación que corresponda abonar en concepto de Derecho de Formación Deportiva en los deportes colectivos se hace efectiva en los siguientes casos:

- a) Cuando el deportista es amateur y celebre el primer contrato profesional;
- b) Cuando el deportista es profesional, cada vez que se produzca una transferencia de derechos federativos a otra entidad deportiva, conservando el mismo estatus, o cada vez que suscribe un nuevo contrato.

A diferencia de lo que establece la FIFA y la AFA, este mecanismo de solidaridad también podrá pedirse en los casos de que el futbolista formado se incorpore al profesionalismo en otra institución (es decir que firme su primer contrato llamado de habilitación), y en las sucesivas renovaciones del contrato en la misma institución.

Tampoco hace distinción entre categorías para poder llevar adelante el reclamo. Con lo cual "cualquiera le podría reclamar a cualquiera", un club de menor categoría a uno de primera división, o a la inversa, y también entre clubes de la misma categoría.

En caso de conflicto entre la ley y el reglamento de la asociación, se aplica el que sea más favorable para el titular del derecho de formación.

Por lo cual podrían dar lugar al reclamo por mecanismo de solidaridad las siguientes situaciones:

- Cuando un jugador se convierte en profesional en un club distinto al que se formó.
- Cada renovación contractual del jugador en la misma institución
- Las transferencias del jugador, tanto nacionales como internacionales

Este instituto no tiene límite temporal para el cobro de la indemnización, debiendo abonarse la contribución ante cada una de las situaciones descriptas, durante toda la vida deportiva del jugador.

En una entrevista hecha al Dr Fernando Laborde, abogado en derecho deportivo y asesor legal de Gimnasia y Esgrima de La Plata, en el programa radial "La redonda" este opinaba respecto a las situaciones en que según esta ley debería implementarse el pago a los clubes formadores, y decía:

"Lo que resulta bastante novedoso e innovador en la materia, es en el caso de que los clubes renueven sus contratos con los propios jugadores que ya tienen de plantilla, obviamente que esto va a generar que todos los clubes tengan prácticamente acreencias y deudas en función de este sistema, porque todos los jugadores han sido formados en algún lado y a medida de que estos jugadores firmen nuevos contratos o renueven los propios contratos, o sean transferidos, van a generar el derecho de formación interno y los clubes deberán sufragarlo.....

El problema más grave que tiene esta ley es que establece como mecanismo de reclamo dos vías, una es un tribunal arbitral autónomo, que hoy no existiría porque no podría ser ni siquiera de la asociación, y segundo la vía judicial ordinaria, esto va a llevar a que todos los clubes tengamos juicios en todos lados producto de esta mecánica que creo no es el mejor sistema para poder regularizar la cuestión."

Lo que preocupa a los Clubes (sobre todo los más grandes) es que este mecanismo termine en una industria del juicio, en que todos y cada uno de los clubes tengan litigios por derechos formativo. Un escenario en el que cada firma de contrato o cada transferencia sea el hecho generador de una contienda judicial, es preocupante.

De todas formas, es claro que el espíritu de esta ley es la de fomentar la formación de deportistas y proteger los intereses económicos de los clubes formadores, cuestión en la que hay consenso.

3. DERECHO DE PASE

Es de suma importancia medir correctamente al plantel de jugadores que tiene un club de fútbol dada la relevan-

cia que tienen estos, respecto a su activo total.

Ahora bien, ¿le podemos poner valor dinerario a un jugador de fútbol, es decir a una persona? La respuesta es que no. ¿Entonces, de qué manera valuamos al plantel de futbolistas? Lo que vamos a medir, es el **derecho de pase** que tenga la institución sobre el futbolista. Es decir, que lo que tendrá un valor patrimonial será ese derecho sobre el deportista y no este último.

Estos derechos de pase son contratos jurídicos entre el club y el jugador, que le otorgan al primero el privilegio de poder contar con el futbolista en el equipo, para disputar partidos oficiales de carácter tanto nacional como internacional. Así como también la posibilidad de poder transferirlo a otro club en un momento posterior.

Bursesi y Carratalá (2003) lo definen de la siguiente manera:

“El derecho de pase de los jugadores adquiridos, significa el privilegio de uso exclusivo y de transferencia de éstos. Este derecho de exclusividad implica la potencialidad de generar ingresos futuros a la entidad derivados de su participación en el equipo o de su posterior venta.

La exclusividad del jugador es otorgada por el contrato de transferencia (en el caso de provenir de otro club) y del contrato con el jugador (primer contrato profesional -- “habilitación” --, en el caso de haber sido formado deportivamente en las divisiones inferiores del club)”.

Como puede inferirse de esta lectura, los derechos de pase pueden provenir tanto por la adquisición de jugadores (mediante la firma del contrato de transferencia), así como también por la formación de estos una vez convertidos en profesionales (con el contrato de habilitación).

Sin embargo, cabe aclarar que el verdadero nacimiento se da con la inscripción de dichos contratos en la asociación de fútbol correspondiente, la AFA en nuestro país. No basta con la firma del contrato (transferencia o habilitación según sea el caso) sino que se debe registrar en la asociación nacional (AFA en nuestro país) para que este derecho se legitime.

El RETJ de la FIFA en su artículo 5 inciso 1 establece que:

“Un jugador debe inscribirse en una asociación como profesional o aficionado, conforme a lo estipulado en el art. 2. Solo los jugadores inscriptos son elegibles para participar en el fútbol organizado. Mediante la inscripción, el jugador se obliga a aceptar los Estatutos y reglamentos de la FIFA, las confederaciones y las asociaciones”.

Tenemos entonces dos derechos de pase posibles:

Derechos de pase de jugadores adquiridos: Cuyo nacimiento se da con la firma e inscripción del contrato de transferencia. Esta situación se da cuando un club le compra a otro el pase de un jugador.

Derechos de pase de jugadores propios: Que nace con la firma y registro del contrato de habilitación. En este caso, es el mismo jugador que se venía desempeñando en las inferiores de la institución el que firma su primer contrato como profesional.

A su vez, estos derechos contienen dos derechos fundamentales:

- **El derecho federativo:** También llamado deportivo, que le permite al club contar con el jugador en sus filas, para disputar competencias oficiales, tanto nacionales como internacionales. En nuestro país solo los clubes afiliados a la AFA pueden ser titulares de ese derecho. Es indivisible, es decir, el jugador solo puede representar a un solo club.
- **El derecho económico:** también llamado patrimonial, le da la potestad a la institución de transferir al jugador a otro club y hacerse de un dinero por el pase. Pueden ser titulares los clubes afiliados a la AFA y el propio jugador titular del pase. Es divisible ya que varios Clubes y hasta el propio jugador transferido podrían tener diferentes porcentajes sobre el monto del pase.

Estos derechos de pase (tanto los de jugadores adquiridos, como de los formados), son para los clubes verdaderos activos intangibles identificados, dado que cumplen con todas las condiciones para su reconocimiento.

Como hemos mencionado en trabajos anteriores, son sus principales características:

1. Son de naturaleza intangible.
2. Tienen la capacidad de generar beneficios económicos futuros.
3. La institución tiene el control sobre los beneficios.
4. Se trata de un privilegio¹ que tiene el Club de poder tener al jugador en su equipo, así como también de transferirlo.
5. Puede medirse de forma fiable ya que surge de derechos contractuales.
6. Es identificable en forma separada del negocio en su conjunto.

4. EL PROCESO DE FORMACIÓN DE JUGADORES. TRATAMIENTO CONTABLE.

En relación a los jugadores formados podemos identificar dos momentos dentro de la etapa amateur: desde el inicio en las inferiores hasta el “fichaje” o inscripción por el club en la AFA y desde este momento hasta la habilitación del jugador, es decir cuando firma su primer contrato y se convierte en profesional.

El fichaje o inscripción de un jugador en la AFA, es su registración por parte del club en la respectiva asociación. Este trámite administrativo le permite demostrar que ese jugador representa a esa entidad deportiva y no a otra.

A partir de los 11 años de edad, puede registrarse federativamente en la AFA a un futbolista que juega en infantiles. Es con este “fichaje” que nace el derecho de formación. A partir de ahí se deberían tratar como costos de formación y no como gastos a todos los sacrificios económicos que realiza el club en la formación del deportista. A estos costos de formación se les debería dar el tratamiento de un activo intangible identificado. El hecho generador que fundamenta este tratamiento está dado por la posibilidad que tiene la entidad de obtener ingresos futuros, así como de controlarlos, ya sea por la indemnización que podrá cobrar la institución por los años de formación del deportista, como así también por la prioridad de contratación que esta tiene respecto a otras instituciones al momento de la firma del primer contrato como profesional. Esta prioridad de contratar que tiene el club formador, surge del estatuto del futbolista profesional y lo desarrollaremos más adelante en el presente trabajo. Es decir que, el club que forma a un determinado jugador, si luego el mismo no debuta profesionalmente en dicho club que lo formó, el club formador adquiere el derecho a reclamar un resarcimiento por la formación brindada. En caso de que si debute en dicho club, entonces firmará su primer contrato como profesional para desempeñarse en dicho club en competencias oficiales. Podemos ver que la formación del futbolista está vinculada a futuros flujos de fondos, ya sea por indemnización o por la prestación del servicio deportivo en el equipo. Flujo de fondos que controlará el ente ya que en ambos casos nacen de instrumentos jurídicos.

Entonces, ¿A partir de qué momento el club comienza a reconocer los gastos de formación como un activo? Desde el fichaje o inscripción. A partir del momento en que el club registra al jugador ante la AFA nace el denominado derecho de formación. Todos los gastos relacionados a la formación y desarrollo de jugadores (previamente fichados por el club) se deben imputar a una cuenta de activo llamada “costos de formación”. Si el jugador amateur aun no fue fichado, todos los gastos erogados se considerarán una pérdida del periodo.

Es decir que se considerará un gasto del período a todo sacrificio económico que el club realice en el desarrollo y formación de jugadores menores de 11 años, así como también aquellos que, siendo mayores de esa edad, no fueron registrados federativamente en la AFA.

Con el fichaje nace el derecho de formación y con él, el activo intangible “costos de formación”.

Una vez que el jugador firma el primer contrato de habilitación (que lo convierte en profesional) y este instrumen-

1 La RT 9 define a los intangibles: “... Aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no sean bienes tangibles ni derechos contra terceros y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos...”

to es registrado en la AFA, nace otro derecho que es el “derecho de pase de jugadores propios”.

Es decir que, en lo que atañe a jugadores formados tenemos dos activos intangibles principales: los “costos de formación” y los “derechos de pase de jugadores propios”.

Podemos hacer aquí un paralelismo entre el tratamiento a dar a los gastos de investigación y desarrollo y la formación de jugadores de fútbol. Habría una primera parte en la formación en que el club comienza a hacer los primeros seguimientos de las cualidades deportivas y humanas de los jóvenes jugadores y en donde la institución puede hacerse una idea de quienes podrían tener condiciones para dedicarse a este deporte de un modo profesional. Esta primera parte se asemejaría a un gasto de investigación e iría a pérdida ya que en esta instancia todavía no podrían relacionarse a estas erogaciones con futuros ingresos para el club. Ya en una segunda etapa de la formación se tiene una camada de jugadores cuyo rendimiento deportivo y humano genere una expectativa mayor por parte del club, el cual procede a inscribirlos (ficharlos) y es aquí (como ya explicamos) que nace el derecho de formación. Esta segunda etapa se asemejaría a los gastos de desarrollo, existiendo para la entidad la posibilidad de obtener ingresos futuros, por lo cual los costos incurridos se activan al patrimonio.

Sobre este tema Sérgio, Nuno da Silva Ravara Almeida Cruz y otros (2010), comentan lo siguiente:

“Na primeira fase da formação de jovens jogadores – corresponde á atividade de investigação -, podem ser incluídas as atividades de observação levadas a efeito pelos “olheiros” dos clubes bem como as primeiras épocas desportivas, que servem, sobretudo, para avaliar e desenvolver as capacidades dos jogadores. Nessa Fase, são efetuadas as primeiras seleções. A medida que os jovens vão progredindo pelas diversas categorias, a seleção vai continuando, permanecendo no clube, apenas, os jogadores com maior probabilidade de servir a equipa principal – segunda fase do progresso de formação, equiparável á atividade de desenvolvimento-”.

Traducción:

En la primera fase de la formación de jugadores jóvenes, (corresponde a la actividad de investigación), pueden ser incluidas las actividades de observación llevadas a cabo por los “cazatalentos” de los clubes, así como las primeras temporadas deportivas que sirven principalmente para evaluar y desarrollar las capacidades de los jugadores. En esa fase, son efectuadas las primeras selecciones. A medida que los jóvenes van progresando por las diversas categorías, la selección continúa, permaneciendo en el club, solo los jugadores con más probabilidades de servir al equipo de primera (segunda fase del proceso de formación, comparable a la actividad de desarrollo).

El hecho generador que fundamenta el reconocimiento de los costos de formación como un activo intangible es la posibilidad de obtener flujo de fondos futuros y su control por parte de la institución deportiva por dos razones:

- 1) En caso de que el deportista debute como profesional en una institución distinta a la que lo formó: la entidad formadora podrá reclamarle las compensaciones económicas a través de los mecanismos establecidos en la FIFA y la AFA (indemnización por formación) y en la ley 27.211 (mecanismo de solidaridad)
- 2) En caso de que el deportista debute como profesional en la misma institución que lo formó: entonces su participación en el equipo en competencias oficiales estará vinculada a la posibilidad de obtener beneficios futuros para el club formador.

Respecto al punto 2 es importante mencionar la prioridad de contratación que tiene la institución, sobre el futbolista formado, para la firma de su primer contrato. Esta potestad surge del artículo 13 de Estatuto del Jugador de Fútbol profesional que establece:

“..... El jugador que no aceptare suscribir contrato en las condiciones que le ofrece el club en el que está inscripto, y tuviere oferta de otro club en condiciones económicas más ventajosas, efectuada mediante telegramas colacionados dirigidos al jugador y al club en el que está inscripto, cuyas copias oficiales deberán ser depositadas en la asociación respectiva dentro de los diez días de remitidos, podrá solicitar al club al que pertenece que en el término de cinco días, éste haga uso de su derecho de prioridad para suscribir contrato equiparando las condiciones económicas a las de la oferta recibida o reconociéndole una retribución equivalente al 60% de lo que percibe el jugador mejor remunerado de la institución, debiendo optar por la que fuere menor....” (énfasis agregado).

Otra cuestión a analizar es ¿Qué valor tendrá el jugador que firme su primer contrato que lo convierta en profesional?

Si bien los jugadores formados en la institución no fueron comprados (o transferidos desde otro club) y por ende no tienen un costo de adquisición o de compra, sí se realizó un esfuerzo económico en su desarrollo y formación. Entre los gastos necesarios para transformar al deportista en un profesional podemos mencionar:

- La ropa y calzado deportivo utilizada en los entrenamientos.
- Medicina y honorarios médicos.
- Alquileres de inmuebles destinados a entrenamiento (como gimnasios, predios, etc).
- Amortización del predio deportivo.
- Educación (muchos clubes obligan a los jugadores a terminar el secundario, facilitándole los útiles, los traslados y hasta el apoyo escolar en algunos casos)
- Alimentación (desayunos, almuerzos y meriendas durante los entrenamientos)
- Honorarios profesionales de nutricionistas.
- Sueldos y Cargas sociales de entrenadores, preparadores físicos y auxiliares.
- Recreación
- Hospedajes de los deportistas que vienen de otras ciudades.

Los costos de formación acumulados en un período deberán ser distribuidos entre aquellos jugadores, que, en dicho período, se convirtieron en profesionales, mediante algún criterio de distribución de costos. En el fútbol argentino, al menos los llamados cinco grandes del fútbol (River Plate, Boca Junior, Independiente, Racing y San Lorenzo), utilizan el criterio de éxito para distribuir estos costos entre los jugadores formados y convertidos en profesionales en la misma institución.

Siguiendo los lineamientos de Bursesi y Carratalá (2003), definimos el criterio de distribución de éxito:

"Significaría asignar la totalidad de los sacrificios económicos incurridos en la formación de jugadores durante el ejercicio, como valor de origen de los jugadores "habilitados o formados" en el mismo. De no producirse esta circunstancia en un período, los costos totales se considerarán como resultado negativo de ese ejercicio. En este caso la cuenta Costos de Formación sería una cuenta de movimiento que, al cierre del período, transferiría su saldo a otra cuenta (de Activo o de Resultado), no apareciendo como tal en los estados contables."

Los costos de formación de un período terminarán formando parte del valor de los derechos de pase de los nuevos jugadores que aparecen en ese período, como consecuencia de la conversión de jugadores propios en profesionales. Lo que se busca con esto es que el derecho de pase de los jugadores propios sea medido a un valor representativo del esfuerzo de recursos que tuvo que afrontar el club para formarlos. Aquí la unidad de costeo será el conjunto de jugadores "exitosos" en el año. Por lo tanto, los jugadores que lleguen a ser profesionales absorberán en partes iguales el total de la masa de costos de formación acumuladas en el ejercicio económico. La ventaja de este método es que no requiere una contabilidad desarrollada o analítica, pero su desventaja es que, si varía mucho la cantidad de jugadores exitosos de un período a otro, variará también el valor que se les asigne. En una entrevista que le realizamos a Néstor Bursesi nos decía: "Este método premia la improductividad al darle un mayor valor a aquellos jugadores surgidos en períodos de menor cantidad de jugadores formados". Es decir, una masa de costos de formación repartida entre menos jugadores. Este problema se daría solo en el caso de que el número de jugadores disminuyera de un año al otro por debajo de la media, pero no así si aumentara.

Otra de las desventajas es que los costos de formación son repartidos en su totalidad entre los nuevos jugadores propios. Esta cuenta "costos de formación" se la trataría como una cuenta de movimiento que iría acumulando costos durante el ejercicio, para luego fundirse al cierre en otra cuenta llamada "Jugadores propios". Esto provoca que dicha cuenta sea eliminada al cierre de ejercicio, no reflejando el club, el valor que tiene un proceso de formación que se continúa año tras año.

Es decir que, si bien este método permite reconocer a la cuenta "costos de formación" como un activo del club, luego al cierre de ejercicio la refunde contra otra que podría llamarse "Jugadores propios". Con la consecuencia de que en los Estados Contables de los clubes no se termina reflejando el valor que tienen los trabajos de formación de jugadores.

A continuación se desarrollará el tratamiento adoptado por los principales clubes del fútbol Argentino para hacer llegar estos costos de formación a sus flamantes jugadores propios.

El Club Atlético independiente dice en su nota 6 “Costo de desarrollo de jugadores propios”:

NOTA 6 – COSTO DE DESARROLLO DE JUGADORES PROPIOS

Se encuentran valuados a su costo incurrido, entendiéndose como tal a los sacrificios económicos que el Club realiza para la formación y desarrollo de jugadores propios. Los cargos que se activan en cada ejercicio se imputan a la cuenta Costo de Formación de Jugadores, (Fútbol Amateur), en su totalidad, en caso que la cantidad de jugadores que firmen su primer contrato se asimile a la cantidad promedio alcanzada en los últimos ejercicios. Caso contrario, se activará solamente la proporción atribuible a la cantidad de jugadores efectivamente profesionalizados, imputándose al resultado del ejercicio la diferencia con los costos efectivamente erogados. El Club toma como criterio depreciar los valores hasta agotar su vida útil, utilizando el criterio de amortización de año de alta y por el término de cuatro (4) ejercicios contables. El resumen de los montos activados y los jugadores incorporados a la nómina de Intangibles se encuentra expresado en el Anexo D 3.

Fuente: Club Atlético Independiente. Estados Contables, correspondientes al ejercicio iniciado el 1 de julio de 2017 y finalizado el 30 de junio de 2018, comparativo con el ejercicio anterior, Activo no corriente, bienes intangibles, página 10.

Podemos ver que, si bien imputa al activo los gastos formativos, lo cual es correcto, luego los refunde en su totalidad entre los nuevos jugadores propios. No pudiendo en consecuencia apreciarse los recursos destinados al desarrollo y formación de jugadores al cierre del ejercicio.

Situación que podemos ver en la nota 2.6 en donde se muestra dentro del activo intangible en forma separada a los jugadores adquiridos de los jugadores formados, y la ausencia de la cuenta “costos de formación” que fue absorbida en su totalidad por la cuenta “Fútbol Amateur”.

ACTIVO NO CORRIENTE			
2.5. Bienes de Uso (Anexo I)		539.684.570	542.309.102
2.6. Bienes Intangibles			
Adquisición de Jugadores (ANEXO D2)	341.550.024		
Fútbol Amateur (ANEXO D3)	5.258.537	346.808.561	171.304.170
Total Activo No Corriente		886.493.131	713.613.273
TOTAL DEL ACTIVO		1.400.607.962	906.435.098

San Lorenzo por su parte en la nota 2.5 referente al criterio de valuación adoptado para el costo de desarrollo de jugadores propios, dice:

“2.5. d) Activos Intangibles. Costo de desarrollo de Jugadores Propios.

Se encuentra valuado a su costo incurrido de adquisición, Se entiende por costo incurrido, al sacrificio económico que la Entidad realiza para la formación y el desarrollo de jugadores propios.

Los cargos de cada ejercicio, se imputan a la cuenta plantel de profesional de fútbol, de acuerdo a la siguiente modalidad:

- En caso que la cantidad de jugadores que firmen su primer contrato se asimile o supere la cantidad promedio alcanzada en los últimos ejercicios, se activa en su totalidad.*
- Cuando el número de futbolistas que firmen su primer vínculo sea inferior a la cantidad a la cantidad promedio lograda en los últimos años, se activará*

solamente la proporción atribuible a la cantidad de jugadores efectivamente profesionalizados, imputándose a los gastos del ejercicio la diferencia con los costos realmente erogados.”

Es interesante esta distinción que el club hace respecto a la cantidad de jugadores propios que puedan aparecer al finalizar el período. Por un lado si el número de ellos es igual o superior al promedio, se repartirá el total de los costos formativos sobre ellos, en partes iguales. Pero si el número disminuyera por debajo del promedio, se repartirá también en partes iguales, pero cada jugador se llevará solo una porción del total, la porción que hubiera correspondido si se tomara el número promedio habitual de jugadores que el club obtuvo en los últimos años. La diferencia se imputa como un gasto del período. De esta forma lo que se pretende evitar es premiar improductividades, es decir que un número menor de jugadores en un período ingrese al patrimonio a un mayor valor.

Pero, en definitiva, en cualquiera de las situaciones, la masa de costos de formación no se muestra más al cierre del período.

Una posible solución sería no mandar esta masa de costos en su totalidad a los nuevos jugadores, sino un porcentaje de estos.

Así es el tratamiento que Boca Juniors utiliza para darles un valor de incorporación al patrimonio a sus jugadores profesionales que vienen de inferiores.

En la Nota 3 “Fútbol Juvenil” del Balance cerrado el 30 de junio de 2017 se indica:

“.....Considerando que Boca Juniors ha generado jugadores que pueden integrar sus planteles profesionales y/o ser transferidos o cedidos a préstamo a otras instituciones, generando ingresos genuinos se han activado el 70% de los costos directos incurridos en el desarrollo y formación del club juvenil (sueldos y cargas sociales del cuerpo técnico, médicos y alojamiento, alquiler de canchas de futbol, entre otros conceptos) los cuales son apropiados anualmente a los jugadores que firman su primer contrato”.

De la lectura de la nota podemos ver que estos costos de formación son los que luego formarán parte del valor de los jugadores convertidos en profesionales y se imputarán a estos a través del criterio de distribución llamado “de éxito” pero con una mejora sustancial, los costos relacionados a la formación de jugadores no son repartidos en su totalidad. Por política de la institución se establece que el 70% de estos costos serán trasladados luego a los nuevos profesionales y el resto (30%) son mantenidos en la cuenta “costos de formación” reflejando un proceso formativo que se repite todos los años.

En la Nota 4.5 del mismo balance, se detalla la composición del activo intangible, donde se presenta la cuenta “costos de formación de jugadores de fútbol juvenil:

Activos intangibles

Costo de formación de jugadores de fútbol juvenil

Derechos de futbol profesional destinados a la venta Marcas y patentes
(resaltado propio)

Boca estima que no todo el sacrificio en la formación de jugadores se relaciona con las nuevas incorporaciones. La formación de un deportista es un proceso que lleva tiempo y la cuenta “costos de formación” que queda con saldo al cierre, refleja la continuidad de ese proceso.

En el estado de Recursos y Gastos podemos ver los ingresos provenientes del mecanismo de solidaridad:

CLUB ATLÉTICO BOCA JUNIORS ASOCIACIÓN CIVIL
ESTADO DE RECURSOS Y GASTOS CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO ECONÓMICO
FINALIZADO EL 30 DE JUNIO DE 2017
(presentado en forma comparativa con el ejercicio económico finalizado el 30 de junio de 2016)
(en pesos - nota 1.2)

RECURSOS	2017	2016
Ingresos por transferencias de jugadores (nota 2.5)	434.978.800	205.870.065
Exhibiciones y espectáculos de fútbol (anexo VI)	402.407.846	361.647.365
Publicidad y concesiones (anexo VII)	307.070.985	228.377.289
Cuotas sociales (anexo VIII)	533.301.765	364.622.924
Otras contribuciones de asociados	18.912.285	8.550.675
Departamento de fútbol juvenil	1.792.500	5.880.392
Mecanismo de solidaridad	29.815.609	4.670.945
Departamento de básquet	1.730.142	1.697.053
Cesión de jugadores a préstamo	40.090.411	22.836.033
Departamento de educación física	10.707.772	3.930.834
Departamento de Voley Liga Nacional	6.000	595.159
Ingresos por resarcimiento	2.784.879	-
Ingresos varios (anexo IX)	14.175.881	38.940.080
Total de Recursos	1.797.774.875	1.247.618.814

Fuente: Club Atlético Boca Juniors (2017). Estados Contables, correspondientes al ejercicio iniciado el 1 de julio de 2016 y finalizado el 30 de junio de 2017, comparativo con el ejercicio anterior, Estado de Recursos y Gastos, página 3.

Como ya lo hemos comentado, este mecanismo es una recompensa económica que el Club obtiene como contraprestación por los años de formación que recibieron algunos jugadores que luego se profesionalizaron en otra institución. El hecho generador de estos ingresos es la política de desarrollo y formación de jugadores de fútbol que lleva a cabo la entidad. El proceso formativo requiere una planificación de tareas y recursos a largo plazo.

Esta política se refleja contablemente en la cuenta "costos de formación", que muestra que los sacrificios que se realizan en pos de transformar a un infante jugador en un profesional no son un gasto, sino una verdadera inversión ligada a futuros ingresos. Por eso es importante reconocer al activo generador de estos ingresos, es decir, a los costos de formación de jugadores.

River Plate al igual que su eterno rival, Boca Juniors, también mantiene en el activo una cuenta que refleja los recursos que el club destina al desarrollo de nuevos deportistas. Lo podemos ver en la nota del estado de situación patrimonial en donde muestra la composición de los activos intangibles.

e) Activos intangibles		
Plantel de jugadores de futbol profesional (Anexo II)	519.561.130	224.376.730
Desarrollo de ligas inferiores	113.701	113.703
Total	519.674.831	224.490.433

La cuenta "Desarrollo de liga inferiores" queda en el activo y se usará para formar el valor de adquisición al patrimonio de futuros jugadores una vez que concluyan su proceso formativo.

La nota sobre los criterios de medición de estos activos dice

1.4. Principales criterios de medición y exposición (continuación)

d) Activos intangibles (continuación)

Durante el presente ejercicio se activó una suma total de \$ 61.517.375 que se distribuyó entre los siguientes jugadores: Petrolí Franco \$ 12.303.475, Martínez Hector David \$ 12.303.475, Arenoso La Torre Federico \$ 12.303.475, Franco Nicolás \$ 12.303.475, Sibille Kevin Leonel \$ 12.303.475.

Los contratos de jugadores incluidos en los puntos precedentes se encuentran detallados en el Anexo II. El criterio de amortización es lineal. El valor residual allí expresado no supera su valor de utilización económica.

Desarrollo de divisiones inferiores: Incluye las erogaciones realizadas para la formación y selección de los futuros jugadores del plantel profesional, netas de las transferencias al plantel profesional. El valor de estos activos no supera su valor de uso al cierre de cada ejercicio.

Aquí se podemos mostrar dos cosas. La primera es que el Club millonario utiliza el criterio de éxito para darles un valor a los jugadores propios. Valor que surge de prorratear en partes iguales los costos destinados a su formación. Se puede apreciar que en el ejercicio surgen cinco nuevos jugadores profesionales incorporados al mismo valor.

Lo segundo es que, parte de los costos formativos quedan en el activo para futuras incorporaciones. La contabilidad de River Plate también muestra la permanencia de un proceso de desarrollo y formación de jugadores.

Racing Club por su parte, reconoce tanto a sus jugadores formados como a los costos necesarios para su transformación. En su nota 2.g) referente al criterio de valuación de los costos de desarrollo de jugadores propios dice:

g) Costo de desarrollo de jugadores propios

Se encuentra valuado a su costo incurrido. Se entiende por costo incurrido a los sacrificios económicos que la Entidad realiza para la formación y desarrollo de jugadores propios.

Los cargos de cada ejercicio se imputan a la cuenta jugadores amateurs prorrateado entre la cantidad de jugadores amateurs con los que cuenta el club al cierre de cada ejercicio. Los jugadores que firman su primer contrato están valuados al costo que hasta la firma del mismo se le asignó mediante el tratamiento descripto anteriormente.

Estos costos de desarrollo de jugadores son trasladados en su totalidad al cierre del período a la cuenta "Jugadores amateurs" prorrateada entre la cantidad de jugadores amateurs que tiene el club en dicho período. De esta forma a cada jugador amateur se le asigna un valor mediante el criterio de éxito. Si alguno de ellos pasara al profesionalismo ya tendrán un valor de incorporación al patrimonio y se hará el siguiente movimiento contable

Jugadores profesionales xxxxx

Jugadores amateurs xxxxx

En ese ejercicio pasaron al profesionalismo once jugadores que fueron imputados a la cuenta "Jugadores profesionales", el resto de ellos seguirán como jugadores amateurs dentro de dicha cuenta.

La nota 2.h) Criterios de medición, activos intangibles dice: " En el presente ejercicio han firmado su primer contrato once jugadores, los cuales fueron activados en jugadores profesionales, según el procedimiento descripto en la nota 2.g)".

La Nota 3 en donde muestra la composición del activo intangible nos muestra:

3.g) Bienes intangibles		
Jugadores profesionales Valor Origen	460.345.892	233.883.566
Amortización acumulada Futbol Profesional	(118.820.309)	(79.954.085)
Jugadores amateurs Valor Origen	65.717.284	47.627.791
Otros	4.093.461	4.093.461
Total	411.336.328	205.650.733

Dr. Christian Enrique Devia
Secretario general

Dr. Pablo Jorge Mena
Secretario de Hacienda

Sr. Victor Blanco Rodriguez
Presidente

Firmado a los efectos de su identificación con nuestro informe de fecha 09/11/2017

BERTORA Y ASOCIADOS S.R.L.

C.P.C.E.P.B.A. T° 1 F° 22

Horacio F. Mollo (Socio)
Contador Público (U.B.A.)
C.P.C.E.P.B.A. T° 55 F° 80
Legajo 13980-7
C.U.I.T.: 20-04540506-1

16

RACING CLUB
asociación civil

Racing Club reconoce a sus jugadores propios, dentro de la cuenta "Jugadores profesionales, pero también lo hace con el proceso de formación que va del amateurismo al profesionalismo a través de la cuenta "Jugadores amateurs".

Hemos analizado el tratamiento contable que hacen los llamados cinco grandes del fútbol Argentino respecto a los costos de formación y a los jugadores profesionales llamados propios.

Todos ellos reconocen dentro de su activo intangible a los jugadores profesionales que fueron formados en sus canteras, lo cual consideramos que es lo correcto. Dándoles un valor de incorporación al patrimonio a través del criterio de éxito ya explicado durante este trabajo.

Sin embargo, no todos muestran al cierre de ejercicio los costos relacionados al proceso formativo que no concluye en ese momento, sino que continúa a través de los años. Esta política formativa y de desarrollo de deportistas consideramos que tiene que tener un valor en el activo que refleje la inversión que el Club hace todos los años. Y así lo entienden River Plate, Boca Juniors y Racing Club, pero no así, Independiente y San Lorenzo. Estos dos últimos reparten la totalidad de los costos de formación en las nuevas incorporaciones, dejando la cuenta Costos de formación sin saldo al cierre.

Consideramos que el tratamiento adecuado es el que realizan los primeros, ya que no solo reconocen a los profesionales que formaron, sino que también le dan un valor contable a sus políticas de formación que redundarán en beneficios futuros.

5. CONCLUSION

Los costos de formación tienen su origen en el fichaje del jugador en la AFA y deben ser reconocidos a partir de allí como verdaderos activos intangibles identificados. El fundamento contable es la posibilidad de obtener beneficios futuros y el control de estos por la institución.

En el caso en que el jugador debute en la primera del club formador, será la participación en el equipo lo que estará relacionado con ingresos futuros. Y el control de estos lo tendrá con el contrato de habilitación (primer contrato laboral) que le da al club el privilegio de contar con el jugador en el equipo, así como de transferirlo en algún momento posterior.

Es importante mencionar también la prioridad de contratación que tiene el club formador ante otros clubes.

Con la firma y registración en la AFA del primer contrato de trabajo, nace el “derecho de pase de jugadores propios”, el que deberá ser reconocido como un activo intangible y su valor surgirá del prorrateo que se haga mediante algún criterio de distribución de costeo (generalmente el de éxito), el cual reparte en partes iguales el total de costos de formación del período en los jugadores que son convertidos en profesionales en el mismo.

En el caso que el futbolista no firme como profesional en el club que lo entrenó, y lo haga con otra entidad, entonces el club formador podrá reclamar una indemnización por formación y el mecanismo de solidaridad cada vez que el jugador firme un nuevo contrato o sea transferido a otro u otros clubes.

Los clubes chicos en ejercicio de su función social de fomentar el deporte en los barrios y alejar a los chicos de la calle son, muchas veces formadores de pequeños talentos que, más temprano que tarde son captados por clubes más grandes para terminar su formación y profesionalizarlos. Pero, ¿qué pasa con los años de formación que tuvo en el club de sus orígenes? El derecho de formación aparece como un mecanismo de protección a estos últimos, compensándolos con un resarcimiento económico por los años de formación, y con ello preservar su subsistencia y la posibilidad de que sigan cumpliendo esa función social tan importante que tienen.

Aunque no se puede tener certeza respecto a qué jugadores se convertirán en profesionales, si se puede estimar en promedio, cuantos lo serán en cada período, y en ese total cuantos lo harán en la misma institución y cuantos en otra diferente a la que se formaron. Esta profesionalización de los deportistas se da a través de políticas de formación y desarrollo que llevan adelante los clubes y que requiere un sacrificio de recursos. Estos sacrificios no son un gasto, sino una verdadera inversión para obtener futuros beneficios.

Estos costos de formación luego formarán parte del valor de origen de los jugadores que se forman en la institución en un período determinado.

De los clubes analizados en este trabajo, todos reconocen a sus jugadores formados como un activo intangible, pero no ocurre lo mismo con los costos de formación. San Lorenzo de Almagro e Independiente, no muestran al cierre de ejercicio ninguna cuenta que refleje el valor del proceso formativo y de desarrollo de futbolistas que se realizan año tras año. Los costos de formación son repartidos en su totalidad entre los nuevos profesionales que aparecen en cada ejercicio. Si bien es correcto que estos jugadores tengan un valor de ingreso al patrimonio del club, también lo sería mantener en el activo los costos de formación que continúan a través de los años.

Los otros tres clubes (River Plate, Boca Juniors y Racing Club) reconocen a los costos formativos como un recurso valioso en cada cierre de ejercicio. Y para ello, no solo le otorgan valor a sus jugadores propios, sino también a sus políticas de formación, que trascienden en el tiempo independientemente de que jugadores se hayan formado. Para ello dejan dentro de su activo intangible, una cuenta representativa de los recursos destinados a futuras formaciones de deportistas.

Consideramos correcto el reconocimiento de los jugadores propios dentro del activo intangible, pero también a los costos de formación que harán posible la aparición de nuevos deportistas profesionales.

6. BIBLIOGRAFÍA.

6.1 AUTORES.

BARBANO, Leonardo Nicolás, BASUALDO, Marcos Antonio, “La medición de los derechos de pase de jugadores de fútbol profesional a valores de mercado, el camino hacia un sistema contable eficiente y de utilidad para sus usuarios, XXXVII Jornadas Universitarias de contabilidad, Mar del Plata 9, 10 y 11 de noviembre de 2016.

BURSESI Néstor y CARRATALÁ Juan Martín, (Julio 2003). “Valoración de los activos intangibles en entidades deportivas: clubes de fútbol. Derechos de pase de futbolistas profesionales. Costos de formación de jugadores propios y otros activos intangibles específicos”, VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos, Punta del Este. Uruguay.

NUNO DA SILVA RAVARA ALMEIDA CRUZ, Sergio; LIMA SANTOS, Luis; DO CARMO AZEVEDO, Graça María (2010): "Valorização do direito desportivo resultante da formação", Revista de Educação y Pesquisa em Contabilidade, v. 4, n 1, artículo 4, pp. 60-83, Brasília Brasil.

6.2 OTRAS FUENTES.

A.F.A. "Régimen de anotación y archivo de Cesiones y beneficios económicos por transferencias de contratos", resolución sancionada por el Comité Ejecutivo, Buenos Aires el 22 de noviembre de 2005.

A.F.A. "Reglamento de Compensación por la formación de Jugadores Jóvenes en el Ámbito del Fútbol Argentino". Boletín Especial No 5551.

A.F.A. "Reglamento General".

CLUB ATLETICO BOCA JUNIORS, Estados Contables correspondientes al ejercicio económico número 113, finalizado el 30 de junio de 2017, presentado en forma comparativa con el ejercicio anterior.

CLUB ATLÉTICO SAN LORENZO DE ALMAGRO ASOCIACIÓN CIVIL, Memoria y Estados Contables correspondientes al ejercicio social terminado el 30 de junio de 2017, (presentado en forma comparativa con el ejercicio social finalizado el 30 de junio de 2016).

CLUB ATLÉTICO INDEPENDIENTE, "Estados contables, Ejercicio N° 114 2017/2018".

CLUB ATLETICO RACING CLUB ASOCIACION CIVIL, Estados Contables, correspondientes al ejercicio social finalizado el 31 de agosto de 2017, presentado en forma comparativa con el ejercicio anterior.

CLUB ATLÉTICO RIVER PLATE, Estados Contables correspondientes al ejercicio social finalizado el 31 de agosto de 2016, presentado en forma comparativa con el ejercicio anterior.

"¿Cómo nació el apodo de los cinco grandes del fútbol argentino?" Fue el 04 de agosto de 1937, cuando la AFA decidió el voto proporcional. Pasaron a tener tres votos Boca, River, Independiente, Racing y San Lorenzo>>, Clarín, 10 de agosto de 2017. Recuperado del sitio: https://www.clarin.com/deportes/futbol/nacio-apodo-grandes-futbol-argentino_0_HJ7PFsPwb.html (consultado del 17 de abril de 2018).

"Derechos de formación deportiva. "Una Ley con varios ribetes" >>, El día, Recuperado del sitio <https://www.eldia.com/nota/2018-9-12-13-29-0-derechos-de-formacion-deportiva-una-ley-con-varios-ribetes-deportes>. (Consultado el 08 de octubre de 2019)

Entrevista realizada al señor Néstor Bursesi, el día 14 de junio de 2018 a las 19 hs. en el café Natacha, Marcelo Torcuato de Alvear 901, CABA.

Ley 20.160: "Estatuto del Jugador de fútbol profesional", Buenos Aires, 15 de febrero de 1973.

Ley 27.211: "Derecho de formación deportiva", Buenos Aires, 18 de noviembre de 2015.

Fédération Internationale de Football Association (FIFA), "Reglamento sobre el Estatuto y la Transferencia de Jugadores"